

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON

van 9 oktober 2008 1(1)

Zaak C-407/07

Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing
tegen

Staatssecretaris van Financiën

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Btw – Vrijstellingen ten gunste van activiteiten van algemeen belang – Vrijstelling voor diensten die worden verricht voor leden van groeperingen van personen die vrijgestelde activiteiten uitoefenen – Al dan niet zowel van toepassing op diensten welke jegens een of meer leden worden verricht, als op diensten welke jegens alle leden worden verricht”

1. Bepaalde activiteiten van algemeen belang, waaronder ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, zijn vrijgesteld van btw. En wanneer personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld, groeperingen vormen teneinde aan hun leden diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, zijn ook die diensten vrijgesteld wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van „hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven”, en deze vrijstelling niet tot concurrentievervalsing kan leiden.

2. Dit verzoek om een prejudiciële beslissing van de Hoge Raad der Nederlanden betreft in wezen de vraag of laatstgenoemde vrijstelling ook van toepassing is op diensten die slechts voor een of meer leden worden verricht. Of wordt de communautaire btw-regeling dienaangaande beheerst door de leuze van de musketiers: „Één voor allen, allen voor één.”?

Toepasselijke bepalingen

3. Het bij de verwijzende rechter aanhangige geding betreft tussen 1994 en 1998 verrichte diensten; derhalve is de Zesde richtlijn de relevante communautaire regeling.(2)

4. Artikel 13, A, van deze richtlijn heeft als opschrift „Vrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang”. Lid 1 bepaalt, voor zover relevant, het volgende:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

b) de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden welke vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard;

[...]

f) diensten die worden verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, mits deze vrijstelling niet tot concurrentievervalsing kan leiden;

[...]”(3)

Feiten, procesverloop en prejudiciële vraag

5. Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (hierna: „Stichting”) is een samenwerkingsverband. De leden zijn verschillende medische organen en ziektekostenverzekeringsorganen en, in sommige gevallen, de individuele leden van deze organen, zoals individuele ziekenhuizen. De activiteiten van de leden van de Stichting zijn vrijgesteld van btw. Haar algemene doelstelling bestaat in de ondersteuning van kwaliteitsbeleid binnen de gezondheidszorg. Hiertoe verricht zij verschillende diensten voor haar leden. De meeste van deze diensten (die vooral verband houden met de vaststelling en de handhaving van kwaliteitsnormen voor medici en verpleegkundigen) worden voor ziekenhuizen verricht. De kosten ervan worden tussen hen verdeeld aan de hand van het aantal bedden. De belastingdienst aanvaardt dat dergelijke diensten (die uiteindelijk door de overheid worden betaald) zijn vrijgesteld ingevolge de nationale bepalingen ter uitvoering van artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn.

6. De Stichting verricht soms ook andere diensten voor één of meer leden. Voorbeelden zijn onder andere een medewerker van de Stichting die het voorzitterschap uitoefent van een binnen een aangesloten orgaan opgerichte projectgroep „passende medische zorg”, en medewerkers van de Stichting die optreden in het kader van een door een ander aangesloten orgaan georganiseerd symposium over antivirale middelen en hartfalen. Hiervoor worden door de Stichting afzonderlijke vergoedingen in rekening gebracht aan de individuele afnemers van die diensten. Volgens de verwijzingsbeslissing is niet in geding dat deze diensten direct nodig zijn voor het uitoefenen van de vrijgestelde activiteiten van de leden, en dat er geen sprake is van concurrentievervalsing. De belastingdienst is echter van mening dat niet is voldaan aan de voorwaarde dat het moet gaan om „terugbetaling [...] van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven”.

7. Het geding is aanhangig bij de Hoge Raad, die verzoekt om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 13, A, lid 1, aanhef en sub f, van de Zesde richtlijn zo worden uitgelegd dat daaronder mede vallen diensten van de in deze bepaling bedoelde groeperingen aan hun leden, die direct nodig zijn voor de uitoefening van hun vrijgestelde prestaties of prestaties waarvoor zij niet belastingplichtig zijn en waarvoor als vergoeding niet meer wordt gevorderd dan de voor die diensten gemaakte kosten, indien deze diensten slechts jegens een of meer leden worden verricht?”

8. De Stichting, de Nederlandse regering en de Commissie hebben schriftelijke en mondelinge opmerkingen gemaakt.

Bespreking

Concurrentievervalsing

9. De Nederlandse regering plaatst vraagtekens bij het uitgangspunt van de verwijzende rechter dat de litigieuze diensten niet leiden tot concurrentievervalsing. Zij wijst er met name op dat de nationale uitvoeringsbepalingen die de draagwijdte van de vrijstelling in het Nederlandse recht bepalen, het ter beschikking stellen van personeel uitdrukkelijk uitsluiten, juist omdat deze dienst wellicht tot een ernstige concurrentievervalsing zal leiden.

10. De vraag of er sprake is van daadwerkelijke of mogelijke concurrentievervalsing dient uiteraard door de bevoegde nationale rechterlijke instantie te worden beantwoord, die eveneens bevoegd is voor de uitlegging en de toepassing van de relevante nationale uitvoeringsbepalingen. Wat de waarschijnlijkheid van concurrentievervalsing betreft, zij er gewoon op gewezen dat vrijstelling moet worden geweigerd indien er een gevaar bestaat dat de vrijstelling op zich, op korte termijn of in de toekomst, tot concurrentievervalsing kan leiden.(4)

11. Ik wil echter nog de aandacht vestigen op het volgende. De vraag van de nationale rechter verwijst naar diensten „waarvoor als vergoeding niet meer wordt gevorderd dan de voor die diensten gemaakte kosten”. Deze bewoordingen omvatten eventueel diensten waarvoor als vergoeding minder dan de kostprijs wordt aangerekend, hetgeen in strijd is met de terugvordering van [het] aandeel [van de leden] in de gezamenlijke uitgaven, waarvan sprake is in de Zesde richtlijn.(5) Wanneer diensten beneden de kostprijs worden verricht, heeft dit ongetwijfeld gevolgen voor de concurrentie met commerciële ondernemingen, en de bevoegde nationale rechter dient daar rekening mee te houden bij zijn beoordeling van de feiten.

Strikte uitlegging

12. Zoals de Nederlandse regering en de Commissie hebben opgemerkt, is het vaste rechtspraak van het Hof dat, aangezien de bewoordingen waarin de vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn zijn omschreven, afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, zij strikt moeten worden uitgelegd.(6)

13. Het Hof heeft er verder evenwel op gewezen dat deze rechtspraak niet tot doel heeft een zodanige uitlegging te geven dat de in deze bepaling bedoelde vrijstellingen in de praktijk bijna onmogelijk toe te passen zijn.(7)

14. Ik wil hieraan toevoegen dat een strikte uitlegging – en een strikte uitlegging mag niet worden verward met een restrictieve uitlegging(8) – kan worden getemperd naargelang van de aard van de betrokken uitzondering. Ziekenhuisverpleging en medische verzorging zijn vrijgesteld ten behoeve van de gehele maatschappij, teneinde de kostprijs ervan voor patiënten te verlagen.

De ratio van deze uitzondering geldt evenzeer voor noodzakelijke ondersteunende diensten die, met het oog op schaalvoordelen, aan gemeenschappelijk bestuurd organen zijn toevertrouwd.(9) Wanneer „ziekenhuisverpleging en medische verzorging” strikt moeten worden uitgelegd, moeten de noodzakelijke ondersteunende diensten dan nog strikter worden uitgelegd, zodat de druk wordt opgevoerd?(10)

Beantwoording van de prejudiciële vraag

15. Volgens de Stichting en de Commissie moet de vraag van de Hoge Raad aldus worden beantwoord dat indien aan de andere voorwaarden van artikel 13 A, lid 1, sub f, is voldaan, deze bepaling ook betrekking heeft op diensten van de in deze bepaling bedoelde groeperingen, zelfs indien deze worden verricht jegens één of meerdere van hun leden.

16. De Nederlandse regering meent dat de bepaling geen betrekking kan hebben op diensten die aan leden individueel worden verleend en in rekening gebracht. Ter terechtzitting heeft zij dit standpunt nog uitgewerkt door te stellen dat het doorslaggevend is of de diensten worden verricht ten behoeve van het algemeen belang, in welk geval zij onder de genoemde bepaling vallen, dan wel in het individuele belang van een lid, in welk geval zij niet onder deze bepaling vallen.

17. Ik ben het in wezen eens met de Stichting en de Commissie. Indien aan alle andere voorwaarden van artikel 13, A, lid 1, sub f, is voldaan – indien de diensten direct nodig zijn voor de uitoefening van een vrijgestelde of niet-belaste activiteit, wanneer enkel terugbetaling wordt gevorderd van het aandeel in de gezamenlijke uitgaven, en wanneer deze vrijstelling niet tot concurrentievervalsing kan leiden – leidt een al te letterlijke interpretatie van de woorden „aandeel” en „gezamenlijke” tot een niet te rechtvaardigen en kunstmatige beperking van de draagwijdte van de vrijstelling.

18. Het is duidelijk dat wanneer in elk belastingtijdvak één soort dienst wordt verricht ten behoeve van alle leden van de groepering, van alle leden terugbetaling kan worden gevorderd „van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven” in de meest letterlijke zin. De werkelijke situatie is bij deze groeperingen echter wellicht ingewikkelder. De groepering kan immers een aantal verschillende diensten verrichten, waarvan sommige noodzakelijk zijn voor alle leden en andere slechts voor enkele leden. De behoeften van de leden veranderen wellicht van het ene belastingtijdvak tot het andere, zodat in een bepaald tijdvak sommige diensten voor alle leden worden verricht, andere voor verschillende leden, en eventueel nog andere voor één enkel lid. De uitgaven voor al deze diensten zijn echter wel degelijk gezamenlijk, aangezien zij werden gedaan door de groepering die met dat doel door alle leden werd opgericht. Via kostentoe rekening kan zonder meer het exacte aandeel in de gezamenlijke uitgaven voor elke individuele dienst die werd verricht, worden vastgesteld.

19. In haar schriftelijke opmerkingen heeft de Nederlandse regering betoogd dat de vrijstelling is gecreëerd om te voorkomen dat diensten die een groepering voor haar leden verricht, aan btw worden onderworpen, terwijl deze diensten niet zouden worden belast wanneer zij door ieder lid intern zouden zijn verricht.(11) Dergelijke diensten worden derhalve behandeld als interne verrichtingen. Wanneer een dienst slechts ten behoeve van één lid wordt verricht, is dit volgens de Nederlandse regering vergelijkbaar met een transactie op de markt, waarbij de dienstverrichter losstaat van de ontvanger van de dienst, en mag deze dienst niet op dezelfde manier worden behandeld.

20. Dit argument overtuigt mij niet. Het feit dat een bepaalde dienst door een groepering wordt verricht voor één, meerdere, of alle leden ervan, verandert niets aan de verhouding tussen dienstverrichter en ontvanger van de dienst, of aan de aard van het samenwerkingsverband dat met het oog op schaalvoordelen werd opgericht.

21. Ter terechtzitting heeft de Nederlandse regering de nadruk gelegd op het feit dat de diensten alleen maar voor vrijstelling in aanmerking komen wanneer zij worden verricht in het collectieve belang van alle leden van de groepering, en niet in het individuele belang van bepaalde leden. Zij heeft dit onderscheid aangetoond met een verwijzing naar de Landelijke Klachtencommissie Onderwijs, die alle Nederlandse scholen bijstaat in hun beoordeling van klachten. Deze dienst wordt verricht in het collectieve belang van alle scholen, ofschoon sommige scholen hier – al dan niet permanent – geen behoefte aan hebben, en dient derhalve te worden vrijgesteld krachtens artikel 13, A, lid 1, sub f. Indien een school daarentegen juridisch advies inzake, bijvoorbeeld, btw ontvangt van de advocaten van de Klachtencommissie, is dit een dienst in het individuele belang van de school, en mag die dienst niet worden vrijgesteld.

22. Ofschoon ik het eens ben met de conclusie die de Nederlandse regering uit de analyse van haar voorbeeld trekt, ga ik niet akkoord met de door haar gebruikte methode. In het omschreven geval zou het advies inzake btw niet voor vrijstelling in aanmerking komen omdat het geen dienst is die direct nodig is voor de uitoefening van de vrijgestelde onderwijsactiviteit van de school, en wellicht ook omdat de Klachtencommissie niet werd opgericht met het oog op de verstrekking van dergelijke diensten. Een dienst die wel past in de doelstellingen van de Klachtencommissie en die direct nodig is voor de uitoefening van de vrijgestelde onderwijsactiviteit, zou daarentegen wel voor vrijstelling in aanmerking komen, ongeacht het daadwerkelijke aantal scholen dat hier gebruik van maakt.

23. Bovendien vind ik dat het onderscheid tussen collectief en individueel belang niet bijzonder relevant is als zelfstandig criterium. Tenzij de leden verplicht zijn om gebruik te maken van elke dienst die door de groepering wordt aangeboden, zullen zij die diensten gebruiken welke in hun individueel belang zijn. En de beschikbaarheid van dergelijke diensten voor alle leden zal noodzakelijkerwijs in hun collectief belang zijn, op voorwaarde – zoals altijd – dat deze diensten „worden verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit”.

24. Aangezien de Hoge Raad voor zijn vraag uitdrukkelijk als uitgangspunt heeft genomen dat de enige onduidelijkheid bestaat in het al dan niet vervuld zijn van de voorwaarde dat groeperingen van hun leden „enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven”, zou ik deze vraag bevestigend beantwoorden.

Conclusie

25. Derhalve geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vraag van de Hoge Raad te beantwoorden als volgt:

„Artikel 13, A, lid 1, sub f, van de Zesde richtlijn dient aldus te worden uitgelegd dat mede daaronder vallen diensten van de in deze bepaling bedoelde groeperingen aan hun leden, zelfs indien deze diensten slechts jegens een of meer leden worden verricht, op voorwaarde dat aan de overige voorwaarden van genoemde bepaling is voldaan.”

2 – Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1, meermaals gewijzigd; hierna: „Zesde richtlijn”). Deze richtlijn is met ingang van 1 januari 2007 vervangen door richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1). Laatstgenoemde richtlijn beoogt een heldere en rationele presentatie van de toepasselijke bepalingen, waarbij de structuur en de formulering van de richtlijn worden herschikt en in principe geen materiële wijzigingen in de bestaande wetgeving worden aangebracht (zie punt 3 van de considerans).

3 – Dezelfde bepalingen zijn thans, zonder materiële wijzigingen, terug te vinden in de artikelen 131 en 132, lid 1, sub b en f, van richtlijn 2006/112.

4 – Zie arrest van 20 november 2003, Taksatorringen (C-8/01, Jurispr. blz. I-13711, punten 58-65).

5 – Ik stel vast dat in alle taalversies waarin de Zesde richtlijn in 1977 is vastgesteld in artikel 13, A, lid 1, sub f, het woord „exact” is opgenomen, behalve in de Nederlandse taalversie, waarin „enkel terugbetaling” staat in plaats van „enkel [...] exacte terugbetaling”. Artikel 13, A, lid 1, sub f, is in Nederlands recht omgezet bij artikel 11, lid 1, sub u, van de Wet op de Omzetbelasting, waarin eveneens sprake is van „slechts terugbetaling”.

6 – Zie, vooral met betrekking tot artikel 13, A, lid 1, sub f, arrest van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13), en arrest Taksatorringen, aangehaald in voetnoot 4, punt 61.

7 – Arrest Taksatorringen, punt 62.

8 – Zie conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 21 maart 2002 in de zaak Zoological Society of London, C-267/00 (Jurispr. 2002, blz. I-3353, punten 17-19).

9 – Zie conclusie van advocaat-generaal Mischo in de zaak Taksatorringen, aangehaald in voetnoot 4, punten 9 en 117-124, met name punten 117-119.

10 – Zie eveneens arrest van 11 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C-76/99, Jurispr. blz. I-249, punt 23), en punten 20-23 van de conclusie van advocaat-generaal Fennelly, en aldaar aangehaalde rechtspraak, in die zaak.

11 – Zie conclusie van advocaat-generaal Mischo in de zaak Taksatorringen, punten 118 en 119.